

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Kollegger Steuerberatung Wirtschaftstreuhänder, Grieskai 52, 8020 Graz gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 19.09.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge gegeben, im Übrigen wird sie abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Frau Bf., nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerdeführerin (Bf.), genannt, unterrichtete in den Jahren 2008 bis 2012 an der Musikschule der Stadt X Instrumentalunterricht aus Violine, Cello und Blockflöte und Musiktheorie. Aus diesem Dienstverhältnis bezog sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2008 bis 2012 vom 18.6.2013 machte die Bf. als Werbungskosten Arbeitsmittel im Zusammenhang mit ihrer Lehrtätigkeit, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend. In den in Streit stehenden Jahren 2008 bis 2012 wurden Arbeitsmittel wie folgt beantragt:

2008	1.359,55 €
2009	1.071,99 €
2010	3.206,07 €
2011	4.584,50 €
2012	5.613,90 €

Als Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 22.8.2013 übermittelte die Bf. neben einer Rechnung der Fa. A vom 15.4.2008 über ein Yamaha

Clavinova iHv 840 €, eine Rechnung der Fa. B vom 11.1.2010 über einen Computer Dell Inspiron iHv 599 €, eine Rechnung der Fa. C vom 30.3.2010 über ein Schlagzeug mit Zubehör iHv 2.000 €, eine Rechnung des Geigenbaumeisters D vom 1.9.2011 über ein Celloetui iHv 1.500 € und diverse Rechnungen über Cellosaiten, Violinsaiten, Noten und anderes Zubehör..

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 19. September 2013 berücksichtigte das Finanzamt das Werbungskostenpauschale von 132 €, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für das Clavinova nach Abzug eines 40%igen Privatanteils auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren aufgeteilt worden seien (2008 – 2012, 100,80 €).

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 19. September 2013 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten von 332,79 €, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wobei letztere den Selbstbehalt nicht übersteigen würden. In der Begründung wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der Abweichungen auf die vorjährige Begründung verwiesen werde.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 19. September 2013 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten von 300,80 €, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wobei letztere den Selbstbehalt nicht übersteigen würden. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für das Schlagzeug nach Abzug eines 40%igen Privatanteils auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren aufgeteilt worden seien (2010 – 2014, 200 €).

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 19. September 2013 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten von 390,80 €, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wobei letztere den Selbstbehalt nicht übersteigen würden.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 19. September 2013 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten von 400,80 €, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wobei letztere den Selbstbehalt nicht übersteigen würden.

In der Folge erhob der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin am 8.10.2013 die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 mit der Begründung, dass Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien bzw. ein Privatanteil von 40% für die AfA von Instrumenten angesetzt worden sei. Die Bf. beantragte die Berücksichtigung von Werbungskosten lt. beiliegender Aufstellung, für die nochmals die Belege in Kopie übermittelt werden. Weiters werde der Ansatz eines Privatanteils von max. 5% für die AfA von Instrumenten beantragt, da deren Anschaffung fast ausschließlich beruflich motiviert sei. Es handle sich weder um wertvolle Instrumente, denen ein Liebhaberpreis unterstellt werden könne, noch spiele die Bf. zu ihrem privaten Vergnügen. Die Bf. spiele die Instrumente fast ausschließlich aus beruflichen Gründen zu Übungszwecken und zur

Festigung ihres Könnens, um ihre Schüler unterrichten bzw. im Unterricht begleiten zu können.

Die Bf. musiziere ein bis zweimal im Jahr unentgeltlich im E Kammerorchester (was im Grunde auch mit der Tätigkeit als Musiklehrer verbunden sei) und darüber hinaus zu privaten Anlässen wie Weihnachten oder Geburtstage. Dies sei aber im Vergleich zum zeitlichen Aufwand der Unterrichtstätigkeit vernachlässigbar und seien dafür selbst 5% Privatanteil zu hoch gegriffen.

Ein Musiklehrer habe das Glück aus einem Hobby einen Beruf zu machen, aber damit werde Musizieren eben zur Profession und (abgesehen von den oben erwähnten vernachlässigbaren privaten Anteilen) nicht zum Hobby. Eine private Mitveranlassung sei im Üben nicht gegeben. Selbst wenn das Üben Freude bereite, bedeute es nur, dass es seinen Zweck erfülle und der Übungserfolg als berufliche Notwendigkeit eintritt.

Für das Jahr 2008 sei noch 1/5 AfA für Cello-Titanwirbel aus 2004 offen, für die die seinerzeitige Rechnung und die entsprechende Bescheidbegründung aus 2004 beigelegt sei, damals sei kein Privatanteil berücksichtigt worden.

Lt. beiliegender Aufstellung werden Werbungskosten für Arbeitsmittel wie folgt beantragt:

2008	636,11 €
2009	391,59 €
2010	935,63 €
2011	885,30 €
2012	885,25 €

Als Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes teilte die Bf. mit Schreiben vom 5.2.2014 mit, dass sie Geige, Cello, Blockflöte, Musiktheorie und Schülerensembles unterrichte. Im Schuljahr 2007/2008 habe sie 20 Wochenstunden, in den folgenden drei Schuljahren 22 Wochenstunden und seit dem Schuljahr 2011/2012 24 Wochenstunden (volle Lehrverpflichtung) unterrichtet. Für diesen Unterricht müsse sie sich zuhause vorbereiten, da die Unterrichtszimmer jeweils von mehreren Lehrern benutzt werden würden und außer in den eigenen Unterrichtsstunden nicht im ausreichenden Ausmaß zur Verfügung stehen würden.

Von der Schule würden mit Ausnahme von nicht transportfähigen Instrumenten (Klavier, Schlagzeug, Cembalo) keine Dienstinstrumente für die Lehrer zur Verfügung gestellt. Den Kindern würden teilweise Leihinstrumente zur Verfügung stehen, die aber von den Lehrern nicht genutzt werden könnten. Dies wurde auch in einem beiliegenden Schreiben der Musikschule vom 28.1.2014 bestätigt, in dem auch mitgeteilt wird, dass die pauschalierte Sachaufwandsförderung des Landes eingestellt worden sei, die Fördermittel hätten der Ausstattung der Schule mit für den Unterricht erforderlichen Lehrmitteln und der Errichtung und Wartung eines Instrumentenfundus für Leihzwecke gedient.

Die Bf. benötige das Klavier zur Erstellung von Arrangements für die Schülerensembles bzw. zum Üben, da sie damit die Musikschüler im Unterricht begleite. Das Schlagzeug

benötige die Bf. ebenfalls zum Üben, um sich eine Zusatzqualifikation im Bereich Populärmusik anzueignen.

Klavier und Schlagzeug würden in der Wohnung der Bf. stehen, da diese nur unter erschwerten Bedingungen transportfähig seien. Die übrigen Instrumente würden zum Unterricht in die Schule mitgenommen. Da die von der Schule zur Verfügung gestellten Instrumente Klavier und Schlagzeug von den übrigen Lehrern für den Unterricht verwendet werden würden, ständen diese nicht in ausreichendem Ausmaß für die Arbeit/Fortbildung der Bf. zur Verfügung.

Die Instrumente würden nicht von deren Kindern benutzt, diese würden ihre eigenen Instrumente besitzen.

Aus der Tätigkeit beim E Kammerorchester erzielt die Bf. keine Einnahmen, es hande sich um einen Verein zur Pflege von Orchester- und Kammermusik, wobei die Musiklehrer angehalten werden würden, entsprechend ihrer Vorbildfunktion für die Schüler in diesem Orchester mitzuwirken, damit auch Schüler im Orchester mitspielen.

Ein Geigen-Tonabnehmer werde ausschließlich im Rahmen der Schulkonzerte für Populärmusik verwendet, wozu die Musiklehrer ebenfalls angehalten werden würden (vgl. markierte Textstellen in der Beilage über die Erstellung des Lehrplans von kommunalen Musikschulen auf wissenschaftlichen Grundlagen, in welchen auf die Einbeziehung der Populärmusik hingewiesen werde, in der Einsatz von Elektronik als Klangquelle und Hilfsmittel selbstverständlich werde).

Weiters wird beantragt den Privatanteil zur Gänze zu streichen, angesichts von ein paar Stunden Familienmusik im Jahr im Verhältnis zu 37 Wochenstunden beruflicher Musiklehrertätigkeit zuzüglich beruflich veranlasster Konzerte.

Auf Grund der Beschwerde änderte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 15.4.2014 die Bescheide vom 19.9.2013.

Werbungskosten für Arbeitsmittel wurden wie folgt anerkannt:

2008	377,73 €
2009	223,19 €
2010	357,55 €
2011	329,61 €
2012	331,83 €

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142, ausgesprochen habe, dass das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit nicht als berufliche Verwendung zu qualifizieren sei und dass ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung diene und es daher nahe liege, einen Privatanteil aus den Kosten für diese private Nutzung auszuscheiden. Aus der Sicht des Finanzamtes sei für das Klavier ein Mindestprivatanteil von 50% zu berücksichtigen, das Vorbringen der Bf. sei nicht lebensnah, da sich das Instrument in den Privaträumen der Bf. befindet und jederzeit zugänglich sei. Da keine eigene Lehrverpflichtung für dieses

Instrument bestehen und fast ausschließlich zu Übungszwecken und zur Festigung des eigenen Könnens diene und keine Angaben über das Ausmaß der Verwendung im Unterricht gemacht worden seien, werde wieder auf das erwähnte VwGH-Erkenntnis verwiesen, wonach das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit nicht als berufliche Verwendung eines Instrumentes gelte und ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung diene.

Für die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit Cello und Violine werde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden, da lt. dem erwähnten VwGH-Erkenntnis als berufliche Verwendung der Gebrauch im Unterricht und die Vorbereitung für den Unterricht gelte, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit.

Weiters sei das E. Kammerorchester ein privater Verein, der jedem offen stünde. Die Mitwirkung der Bf. im Verein sei nicht der beruflichen Nutzung zuzurechnen, sondern jedenfalls der privaten Lebensführung, wie auch das Musizieren bei privaten Anlässen. Sollte die Mitgliedschaft der Bf. eine Vorbildwirkung für ihre Schüler haben, so sei dies ein angenehmer Nebeneffekt zur eigenen Freude am Musizieren.

Der PC Dell Inspiron werde wie beantragt anerkannt.

Die Bf. habe keine Lehrverpflichtung für Schlagzeugunterricht und werde das Schlagzeug lediglich zum Erwerb einer beruflichen Zusatzqualifikation genutzt. Den Ausgaben für das Schlagzeug stünden keinerlei Einnahmen aus einer beruflichen Nutzung des Schlagzeuges gegenüber und würden diese geltend gemachten Werbungskosten zur Gänze nicht berücksichtigt werden.

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin am 15.5.2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht mit der ergänzenden Begründung, dass das Finanzamt erkennen würde, dass der VwGH im angeführten Erkenntnis zur Position „Konzertflügel und Luftbefeuchter“ zuerst die Aussagen des Finanzamtes und in der Folge die Stellungnahme des Beschwerdeführers anführe. Die Aussage, dass das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit nicht der beruflichen Verwendung diene, stamme aus der Begründung des Finanzamtes. Diese Überlegung würde der VwGH aber nicht in seine Begründung übernehmen, sondern weise darauf hin, dass der Bf. lt. Feststellung des Finanzamtes lediglich 4 Wochenstunden Klavierunterricht gebe und auf Grund dieser geringen beruflichen Tätigkeit einer Annahme von 50% Privatverwendung nicht mit Erfolg entgegengetreten werden könne.

Er unterstütze aber nicht die Behauptung des Finanzamtes, dass das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit ausschließlich dem privaten Bereich zuzuordnen wäre. Auf den aktuellen Entwurf des F Musiklehrergesetzes 2014 – F. . MLG werde hingewiesen.

Die Teilnahme an Aufführungen des E Kammerorchesters sei kein Privatvergnügen, weil die Teilnahme an kulturellen Veranstaltungen von der Schulleitung faktisch vorausgesetzt worden sei, um eine entsprechende Vorbildwirkung für die Schüler zu erzielen.

Bei der Zeitaufstellung der Bf. handle es sich um eine Schätzung, da sie kein „Fahrtenbuch“ für ihre Instrumente führe, die Vorbereitungsstunden würden entsprechend den vorzubereitenden Unterrichtsstunden variieren.

Folgende Wochenstunden würden auf die einzelnen Instrumente entfallen:

Jahr	Stunden gesamt	davon Violine	davon Cello	davon Flöte	davon Theorie
2007/2008	20	11,5	2,5	3	3
2008/2009	22	13	5	1	3
2009/2010	22	13	5	1	3
2010/2011	22	14	5	2	1
2011/2012	24	15	8	0	1

Genaue Zeitaufzeichnungen über die Vorbereitungs- und Übungszeiten der Musiklehrer seien entsprechend dem bisherigen Musiklehrerergesetz von der Schulleitung nicht eingefordert worden. Die Bf. sei nicht davon ausgegangen, da sie die Instrumente nahezu ausschließlich beruflich verwende, dass sie nach Jahren vom Finanzamt aufgefordert werde, stundengenaue Aufzeichnungen nachzuweisen, dies umso mehr, da bisher 100% der Kosten anerkannt worden seien.

Es seien darin auch nicht die Schulkonzerte, Weihnachtsfeiern und Vorspielstunden angeführt, die die Bf. mit ihren Schülern vorbereite und aufführe. Aus der Aufstellung der Bf. solle hervor gehen, dass jemand, der sich 35 – 38 Stunden in der Woche beruflich mit Musik beschäftige, nicht das Verlangen habe, daneben noch viele Stunden in der Woche privat zu musizieren. Wenn das Finanzamt von einem Privatanteil von 40% bis 50% der Instrumente ausgehe, würde das bedeuten, dass die Bf. zusätzlich noch 25 bis 38 Stunden privat musizieren würde und somit auf 60 bis 76 Wochenstunden käme, in denen sie musiziere bzw. Musik unterrichte (abgesehen davon, dass sie sich privat tatsächlich auch noch Konzerte bzw. Musik von Tonträgern anhöre).

Ein Klavier stehe als Dienstinstrument nur in den Zeiten des Unterrichts am Dienstort zur Verfügung, es werde auch zur Begleitung der Instrumente Violine und Cello verwendet („Korrepetition im Unterricht“), also nicht nur in Musizierstunden und Schülerensembles. Es werde von der Schulleitung davon ausgegangen, dass die Vor- und Nachbereitung zu Hause erfolgt, weshalb dafür keine Bereitstellung von Räumlichkeiten erfolge. Das Instrument Klavier habe die Bf. verpflichtend im Rahmen der Musiklehrerausbildung lernen müssen, da es zu Korrepetitionszwecken im Musikunterricht notwendig sei. Das Finanzamt könne der Bf. nicht unterstellen, dass sie privat freiwillig noch 3 Stunden an einem Instrument übt, das nicht ihr Lieblingsinstrument ist, zusätzlich zu den 3 Stunden zu Hause und im Unterricht bis zu 20 bis 24 Stunden wöchentlich Klavier spiele.

Bei der Fortbildung Schlagzeug handle es sich um Aufwendungen für eine Ausbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit einer der ausgeübten verwandten beruflichen Tätigkeit, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 als Werbungskosten abzugsfähig seien. Die Voraussetzung, dass im Rahmen der Ausbildung schon zusätzliche Einnahmen erzielt werden könnten, lasse sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Es wird auf VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143, und Jakom – Einkommensteuer, § 16 Rz 48 verwiesen. Die Bf. lerne Schlagzeug um eine Zusatzqualifikation zu erwerben und diese im Rahmen von Schulaufführungen mit ihren Schülern verwerten zu können. Wie beim Cello sei es nicht

ausgeschlossen, dass die Bf. künftig Schlagzeug unterrichten werde, falls entsprechender Bedarf vorhanden sei.

Die Bf. beantragt daher die Streichung des Privatanteils für die Musikinstrumente und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor und nahm dazu folgendermaßen Stellung:

*„Es wird auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.*

*Ergänzend dazu wird noch vorgebracht:*

*Frau bf hat weder eine Lehrverpflichtung für Klavier noch für das Fach Schlagzeug.*

*Die im Vorlageantrag aufgeführte Stundenliste weist als Unterrichtsfächer Violine, Cello, Flöte sowie Theorie (im Ausmaß von gesamt 20 – 24 Wochenstunden) aus. Es erscheint dem Finanzamt nicht lebensnah, dass der Unterricht von Streich- bzw. Blasinstrumenten durch Nutzung eines Klaviers „im Ausmaß von bis zu 20 – 24 Wochenstunden des angegebenen Violine-, Cello- und Flötenunterrichts erfolgt (siehe Vorlageantrag Seite 3 1. Absatz) und nicht mit den an sich von den Schülern zu erlernenden Instrumenten.*

*Daher erscheint die Anerkennung einer 50%igen beruflichen Nutzung des Klaviers dem Finanzamt weiterhin als angemessen.*

*Bezüglich des F Musiklehrergesetzes (Gesetz vom ..... über das Dienst- und Besoldungsrecht der von den Gemeinden an Musikschulen beschäftigten Lehrerinnen/ Lehrern ( g Musiklehrergesetz 2014 – f. MLG), welches zu Argumentationszwecken angeführt wurde, handelt es sich lediglich – wie auch im Vorlageantrag erwähnt – um einen Entwurf, welcher erst ab 1.9.2014 lt. Entwurf in Kraft treten soll. Die im Verfahren strittigen Jahre 2008 – 2012 liegen noch vor einem ev. In-Kraft-Treten dieses Gesetzes. Es kann daher für die Streitjahre dahingestellt bleiben, ob aus dem zitierten Entwurf eines Landesgesetzes über das Dienst – und Besoldungsrecht von an Musikschulen beschäftigten Lehrern Anhaltspunkte dafür gewonnen werden können, ob und inwieweit Üben in steuerlicher Hinsicht als beruflich veranlasst zu gelten hat und somit Werbungskosten aus Anschaffungen von Instrumenten ohne Ansatz eines Privatanteils zu gewähren wären.*

*Die Argumentation, dass die Kosten des Schlagzeuges als "Aus- und Fortbildungskosten" anzusehen wären und nicht, wie in allen Erklärungen geltend gemacht, als Arbeitsmittel erscheint dem Finanzamt nicht nachvollziehbar. § 16 Abs1 Z10 EStG spricht von Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, worunter aus Sicht des Finanzamtes Bildungsmaßnahmen (z.B. Lehrgangsbesuch, Studium, Schule) zu verstehen sind. Dazu gehört aber, dass eine derartige Maßnahme auch nach außen hin in Erscheinung tritt, wie z.B. durch regelmäßigen Besuch von Unterricht oder das Antreten zu geforderten Prüfungen. Aus dem gesamten Vorbringen Frau bf. ist nicht zu entnehmen, dass sie derartige Bildungsmaßnahmen in Anspruch nimmt. Den vorgelegten Unterlagen zufolge wird das Schlagzeug 2 Wochenstunden zuhause verwendet zum Erwerb einer Zusatzqualifikation. Daher vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass die Anschaffung des Schlagzeuges durch Frau bf keinen Sachverhalt darstellt, welcher unter § 16 Abs. 1 Z 10 EStG fällt.*

*Ergänzend dazu wird noch bemerkt, dass die Kosten des Schlagzeuges in keinem der strittigen Jahre als derartige Kosten (KZ 722) geltend gemacht wurden, sondern immer deziert als Arbeitsmittel (KZ 719) und wurde dies von Seiten der steuerlichen Vertretung auch nicht als Versehen oder fehlerhafte Eingabe angeführt.“*

Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts haben ergeben, dass die von der Bf. angegebene Anzahl der Wochenstunden für den Unterricht mit den Angaben der Musikschule übereinstimmt, wobei die Musikschule sowohl bei den „Ensemblefächern“ als auch für „Korrepetition“ in allen Schuljahren bei den Wochenstunden „0“ anführt. Nach den Angaben der Musikschule sei die Bf. für die Erstellung von Arrangements für Ensembles ihrer Klasse im Zuge ihres Unterrichts vom Direktor der Musikschule beauftragt und diese seien im laufenden Schuljahr schwerpunktmäßig ausgeführt worden. Für Vorbereitung und Aufführung von Schulkonzerten, Weihnachtsfeiern, Vorspielstunden und andere öffentliche Auftritte der Musikschule habe die Bf. Zeit im Ausmaß ihrer Mehrleistungszulage, bis zu 4 Wochenstunden, bzw. je nach Art der Veranstaltung auch mehr, investiert. Das Klavier in der Musikschule komme in allen Unterrichtsstunden zum Einsatz. Es sei notwendig, privat ein Clavinova und ein Schlagzeug zu kaufen, um seinen dienstlichen Verpflichtungen nachzukommen, da die Musikschulräume nicht jederzeit zur Verfügung stehen würden und es von großem Vorteil sei, wenn die Musiklehrer rechtzeitig vorbereitet in den Unterricht kommen. (Die Musikschule beantwortete allerdings nicht, wie viele Wochenstunden das in der Musikschule vorhandene Schlagzeug im Einsatz war und ob für die Musikschullehrer die Möglichkeit bestand in der einsatzfreien Zeit mit Klavier und Schlagzeug zu üben.) Die Sachaufwandsförderung des Landes f sei 2010 eingestellt worden. Seitens der Schulleitung werde davon ausgegangen, dass die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts bei der Bf. zu Hause erfolgt. Die Bf. erteile an der Musikschule keinen Schlagzeugunterricht; es sei jedoch von Vorteil, wenn sich die Lehrer in ihrer Freizeit Zusatzqualifikationen im instrumentalen Bereich aneignen. (Die Fragen, ob von der Musikschule geplant sei oder ob Bedarf gegeben sei, dass die Bf. Schlagzeugunterricht erteilt, wurde von der Musikschule nicht beantwortet). Ein Titanwirbel für Cello und ein Geigen-Tonabnehmer seien für den Unterricht notwendig, um diese Instrumente zu spielen und diese befänden sich im Privatbesitz der Lehrer. In den Streitjahren sei der Bf. keine Genehmigung für Privatunterricht erteilt worden, dies sei im öffentlich-geförderten Musikschulunterricht nicht erlaubt.

Der Bf. wurden die Angaben der Musikschule zur Stellungnahme übermittelt, welchem Schreiben nach Ansicht der Bf. nichts hinzuzufügen wäre. Die Bf. teilte außerdem mit, dass ein Nachweis über Bildungsmaßnahmen im Zsh. mit dem Erlernen des Musikinstruments Schlagzeug nicht möglich sei, da sie sich das Schlagzeugspielen weitestgehend im Selbststudium beibringe und sie hin und wieder unentgeltlich Hilfe von einem Bekannten bekomme. Ein Nachweis für die Lehrbefähigung für Schlagzeugunterricht sei nicht möglich und werde von der Bf. auch nicht angestrebt. Dies würde ein ordentliches Studium an der Kunstudienanstalt erfordern. Sobald allerdings jemand für ein Instrument geprüft ist (im Fall der Bf. Violine) könne bzw. müsse er

nach dem neuen Musiklehrergesetz (§ 8 Abs. 5) nach Bedarf auch andere Instrumente unterrichten, die er beherrscht. Die Bf. habe keine Prüfung für Cello und Blockflöte und unterrichte diese Instrumente trotzdem. Die Bf. habe in den Streitjahren 2008 bis 2012 keinen Privatunterricht gegeben.

Dem Finanzamt wurden sowohl das Schreiben der Musikschule vom 9.1.2015 als auch die Beantwortung der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 23.2.2015 zur Kenntnis gebracht.

In der mündlichen Verhandlung am 28. April 2015 führte der steuerliche Vertreter der Bf. und die Bf. ergänzend zum bisherigen Vorbringen aus, dass nach dem VwGH-Erkenntnis vom 19.2.1985, 84/14/0116, relevant sei, welche Aufgabenstellung den Arbeitnehmer aus seinem Dienstverhältnis treffe und welches Instrument er benötige, um durch Üben auf diesem seinen dienstlichen Verpflichtungen voll entsprechen zu können. Hier werde offensichtlich anerkannt, dass das Üben zu den beruflichen Notwendigkeiten eines Musiklehrers gehört. Weiters wurden UFS-Entscheidungen angeführt (RV/0343-I/05, RV/0240-I/07, RV/0286-G/09 und RV/0193-/I/07), in denen der UFS die Meinung vertrete, dass ein Lehrer eines Musikinstrumentes regelmäßig auch außerhalb seiner Unterrichtszeit an dem von ihm gelernten Musikinstrument üben müsse, um den Anforderungen als Musiklehrer gerecht zu werden und ein entsprechendes Niveau zu halten.

Die Bf. unterrichte die Melodieinstrumente als Hauptfachinstrumente und es sei unverzichtbar die Schüler mit dem Klavier zu unterstützen, da es speziell bei Streichinstrumenten nötig sei, durch die Klavierbegleitung eine saubere Intonation der Schüler zu erreichen. Korrepetition sei ein Teil des Unterrichts, dadurch werde den Schülern das ganze Musikstück beigebracht, der Klavierpart müsse von ihr zuhause geübt werden. Mit den unterrichteten Instrumenten werde auch vorgespielt, je nach Stand der Ausbildung des Schülers werde das Klavier im Unterricht mehr oder weniger verwendet. Für die Schülerensembles werde ein Musikstück für die Schüler umgeschrieben (Arrangement) und dafür müsse das Stück am Klavier erarbeitet werden. Lt. dem Organisationsstatut würden die Ensemblestunden großteils zusätzlich zur Dienstzeit unterrichtet werden.

Bei einem unterstellten Privatanteil von 40% - 50%igen Privatanteil der Instrumente müsste die Bf. 25 – 38 Stunden privat musizieren und käme dann auf 60 – 76 Wochenstunden, was derzeit aus gesundheitlichen Gründen wegen der Verkalkung der Schulter ohnehin nicht möglich wäre.

Die Vorbereitungszeit zuhause für Geige und Cello für das Üben zum Erhalt der technischen Fähigkeiten umfasse nur einen minimalen Teil der Vorbereitungszeit und gehe nicht über das Zeitausmaß einer 40-Stunden Woche hinaus.

Was das Schlagzeug anbelangt, habe die Bf. derzeit noch nicht die ausreichenden Fähigkeiten Schlagzeug zu unterrichten, außerdem werde Schlagzeug von einem anderen Lehrer unterrichtet. Die Bf. habe auch Cello in Eigeninitiative nach der Musiklehrerausbildung gelernt und besitze dafür auch keine eigene Befähigungsprüfung (§ 8 Abs. 5 MLG 1991), unterrichte dieses Instrument aber trotzdem an der Musikschule,

da sie dazu verpflichtet sei, wenn sie ein Instrument ausreichend beherrscht. Derzeit sei aber wegen der Verkalkung der Schulter ein Üben am Schlagzeug nicht möglich. Die Bf. führt dann auch noch aus, dass ihre fixe Anstellung 66,6% umfasse, das seien 16 Wochenstunden und um auf eine Vollbeschäftigung mit 24 Wochenstunden zu kommen, benötige sie Zusatzqualifikationen – wie Cello in der Vergangenheit bzw. Schlagzeug in der Zukunft. 2011 und 2012 habe sie zwar ein volles Stundenausmaß von 24 Wochenstunden gehabt, aber immer nur auf ein Jahr befristet, da dies von der Schüleranzahl abhängig sei. Es gebe jedoch keine Garantie, dass durch die Ausbildung am Schlagzeug auf die volle Wochenstundenanzahl aufgestockt werden könne. Das Finanzamt blieb bei seinen bisherigen Ausführungen und verwies auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidungen.

Das Organisationsstatut für Musikschulen in f (Erlass des Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten vom 1. April 1998) wurde von der Bf. mit Schreiben vom 30.4.2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Dieses ist in die Teile A, B und C unterteilt. Teil A beinhaltet Regelungen über die Aufgabe der Schule, Aufbau, Aufnahme, Lehrplan allgemein, ordentliches und außerordentliches Studium, Abschluss des ordentlichen Studiums, Schülerbeurteilung, Unterrichtszeit, Leiter, Lehrer, Lehrbefähigung und Ausstattung der Schule. Im Teil B findet man Bestimmungen über die rechtliche Stellung der Musikschule, den Schulerhalter, Pflichten und Rechte des Schulleiters sowie Pflichten und Rechte der Lehrer. Teil C befasst sich mit dem Lehrplan im Detail, wobei sowohl in der Unterstufe, als auch in der Mittel- und Oberstufe als allgemeines Bildungsziel nicht nur der Unterricht im Hauptfach, sondern auch im Ensemblespiel genannt wird. Daneben gibt es aufführungspraktische Unterrichtsfächer (instrumentale und vokale Ensembles, Kammermusikformationen, Jugendorchester, Sinfonieorchester), das allgemeine Bildungsziel ist die Schüler, ausgehend vom Einzelunterricht in ihrem künstlerischen Hauptfach in das gemeinschaftliche Musizieren und Singen einzuführen.

Das künstlerische Hauptfach durchläuft alle Lernjahre der einzelnen Ausbildungsstufen im Ausmaß von je 1 Wochenstunde. Ensembles, Chor- und Orchesterformationen sind in Übereinkunft mit dem Hauptfachlehrer nach Maßgabe der vorhandenen Kenntnisse im Hauptfach so zu wählen, dass der Schüler in möglichst abwechslungsreicher Folge in das Mitwirken in musikalischen Ensembles verschiedener Besetzungsart eingeführt wird. Jede Ausbildungsstufe umfasst bis zu vier Lernjahren, in den folgenden Lernjahren verteilt sich das Stundenausmaß ebenfalls auf eine Wochenstunde im künstlerischen Hauptfach und mindestens 1 Wochenstunde als gemeinsamer Unterricht der Klasse in den verschiedenen allgemein-musikalischen, musiktheoretischen und aufführungspraktischen Unterrichtsfächern.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368).

Andererseits dürfen die Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. zB. VwGH 23.04.1985, 84/14/0119).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörden nicht in der Lage sind zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist nur dann eine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern nur ein Indiz für die berufliche Veranlassung und somit für das Fehlen einer privaten Veranlassung (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Abgabepflichtigen einkünftemindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftszielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Aufwendungen für die Lebensführung sind gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG keine Werbungskosten, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen

erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch den Beruf als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen daher grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot siehe Rz 226, LStR 2002). Dies gilt speziell für Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen; bei solchen Wirtschaftsgütern ist eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 28.2.1995, 94/14/0195). Wirtschaftsgüter, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde ausdrücklich selbst vor: „Ein Musiklehrer hat das Glück aus einem Hobby einen Beruf zu machen, aber damit wird Musizieren eben zur Profession und nicht zum Hobby. Selbst wenn das Üben Freude bereitet, “.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, da die Beschwerdeführerin nicht leugnen kann, dass sie auch zu ihrem Privatvergnügen musiziert. Da eine Aufteilung des sogenannten "gemischten Aufwandes" in einen (als Werbungskosten abzugsfähigen) beruflich veranlassten Teil und einen der Privatsphäre zuzurechnenden (und daher nicht abzugsfähigen) Teil nach objektiven Kriterien nicht möglich ist, muss der gesamte Aufwand, nach dem sogenannten Aufteilungsverbot den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Als berufliche Verwendung gilt der Gebrauch der Musikinstrumente im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 4 Rz 330). Da der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142, in seinen Erwägungen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegentritt, sondern diese zitiert, geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Verwaltungsgerichtshof die Meinung vertritt, dass das Üben eines Musiklehrers mit seinem Musikinstrument zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit nicht als berufliche Verwendung gilt.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dient ein Musikinstrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung.

Bei Gegenüberstellung der Lehrverpflichtung der Bf. in den Streitjahren von 20- bis 24-Wochenstunden für Blockflöte-, Violin-, Violoncello- und Musiktheorie-Unterricht in der Musikschule und die Vorbereitung für den Unterricht einerseits, sowie das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit und die privaten Auftritte mit den dazugehörigen Proben andererseits, kann ausgehend vom Ausmaß der beruflichen Tätigkeit der Bf. der vom Finanzamt angenommenen Privatverwendung der Hauptfachinstrumente (hier insbesondere Aufwendungen für das Zubehör für Violine und Violoncello) von 40% und des Clavinova von 50%, das von der Bf. in der Musikschule nicht unterrichtet wird und sich in der Privatwohnung der Bf. befindet, nicht entgegengetreten werden.

Die Beschwerdeführerin beantragte die gänzliche Streichung des Privatanteils für die Aufwendungen im Zusammenhang mit sämtlichen Musikinstrumenten auf Grund des tatsächlichen Zeitaufwandes, die private Verwendung sei vernachlässigbar. Diesem Begehrten konnte nicht entsprochen werden, da sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, nicht einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt und Musikinstrumente im Allgemeinen Wirtschaftsgüter sind, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung zitierten UFS-Entscheidungen betreffen Instrumente, die unterrichtet werden, und sind somit für die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Clavinova, das von der Bf. nicht unterrichtet wird, nicht vergleichbar. Das Musiklehrergesetz 2014 kann im ggst. Fall unberücksichtigt bleiben, da die Jahre 2008 bis 2012 zu beurteilen sind.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass die Bf., nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, das Dienstinstrument Klavier in der Musikschule zum Erstellen der Arrangements für die Schülerensembles und fürs Üben zur Begleitung ihrer Schüler in der unterrichtsfreien Zeit verwenden könnte, da sie weder Klavierunterricht erteilt noch Ensemblefächer unterrichtet, und dadurch die berufliche zeitliche Nutzung eines Klaviers im Verhältnis zu den Instrumenten, die sie unterrichtet, nicht in den Vordergrund tritt. Es kommt nicht darauf an, ob es von großem Vorteil ist, dass die Musiklehrer rechtzeitig vorbereitet in den Unterricht kommen, sondern darauf, ob die Notwendigkeit besteht aus beruflichen Gründen privat ein Musikinstrument zu erwerben, dass in der Musikschule in der unterrichtsfreien Zeit genutzt werden kann.

Dass die Ensemblestunden lt. dem Organisationsstatut für Musikschulen in der f – wie von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht – großteils zusätzlich zur Dienstzeit unterrichtet werden, ist dem Organisationsstatut nicht zu entnehmen. Vielmehr wird darin ausgeführt, dass es neben dem Hauptfach aufführungspraktische Unterrichtsfächer (instrumentale und vokale Ensembles, Kammermusikformationen, Jugendorchester, Sinfonieorchester) gibt und das allgemeine Bildungsziel der Musikschule darin gelegen ist, die Schüler, ausgehend vom Einzelunterricht in ihrem künstlerischen Hauptfach in das gemeinschaftliche Musizieren und Singen einzuführen. Die Bf. unterrichtet lt den Angaben der Musikschule keine aufführungspraktischen Unterrichtsfächer.

Das Vorbringen auf die (möglicherweise zu Unrecht) vom Finanzamt in Vorjahren erfolgte Anerkennung vergleichbarer Kosten als Werbungskosten kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da die Prüfung der Sach- und Rechtslage für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu erfolgen hat und grundsätzlich keine Bindung an eine in früheren Veranlagungszeiträumen geübte Vorgangsweise besteht (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0148).

Zu den beantragten Aufwendungen für das Schlagzeug (als Arbeitsmittel bzw. Fortbildungskosten) wird erwogen:

Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden - also in der Vorbereitungsphase - können grundsätzlich Werbungskosten (sog Vorwerbungskosten) sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0132, VwGH 25.6.1997, 94/15/0227 und VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Ausgaben, die mit Liebhaberei zusammenhängen, („Voluptuarbesitz“, „Hobby“), sind niemals Werbungskosten, selbst wenn sich solche Ausgaben der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als förderlich erweisen sollten (so schon VwGH 20.9.1963, 598/61).

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aus- und Fortbildungskosten iZm einer ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit absetzbar.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Fortbildung dient dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Besteht ein konkreter Zusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit, können Fortbildungskosten für diese Tätigkeit auch schon vor Beginn dieser Tätigkeit als vorweggenommene Werbungskosten (allgemeiner Werbungskostentatbestand) berücksichtigt werden (vgl. Rz 366 LStR 2002; zB: Schüler der Handelsakademie bekommt ab Beginn des Folgejahres Stelle in einer Bank und absolviert zur Vorbereitung Spezialkurs im Wertpapierrecht).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiert die Abzugsfähigkeit (auch) von Ausbildungskosten: Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass ein Veranlagungszusammenhang (vgl. Taucher, Abzugsfähige Bildungsaufwendungen, FJ 2005, 341) zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit (Einkunftsquelle) vorliegt. Da nach der ab 2000 geltenden Rechtslage sowohl Fortbildungs- als auch Ausbildungskosten abzugsfähig sind, erübrigt sich eine exakte Abgrenzung dieser beiden Bereiche. Bildungsmaßnahmen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene betriebliche bzw. berufliche Tätigkeiten dienlich sind, aber im ausgeübten Beruf von Nutzen sind, führen jedenfalls zu abzugsfähigen Aufwendungen (vgl. ErlRV zum StRefG 2000; zB HAK-Matura bei einem Buchhalter oder Fachhochschulstudium bei einem kfm. Angestellten vgl. auch VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Nach der Rechtsprechung (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064) und der Verwaltungspraxis (vgl. Rz 358 LStR 2002) liegen jedenfalls dann verwandte Tätigkeiten vor, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten.

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064 und Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Bei Bildungsmaßnahmen, die in gleicher Weise dem Beruf dienen wie der privaten Lebensführung, die aber in besonderem Maße einer privaten Neigung entsprechen können, wird die berufliche Notwendigkeit zu prüfen sein (vgl. § 16 allgemein; Rz 35 LStR 2002). Für die berufliche Notwendigkeit kann es sprechen, wenn der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten trägt (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Als absetzbare Aufwendungen werden neben Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, auch Fahrtkosten sowie Tagesgelder und Aufwendungen für Nächtigungen angesehen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 53).

Im vorliegenden Fall beantragte die Bf. die Anschaffungskosten für ein Schlagzeug ohne Berücksichtigung eines Privatanteils steuerlich anzuerkennen.

Nach dem von der Bf. angeführten Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2006, 2004/15/0143 ist ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Dies konnte die Bf. aber weder nachweisen noch glaubhaft machen. Ein konkret verwertbarer Nutzen für den ausgeübten Beruf ist nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes objektiv nicht feststellbar. Es besteht kein konkreter Zusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit, da die Bf. weder in den Streitjahren Schlagzeugunterricht an der Musikschule erteilte, noch derzeit Schlagzeugunterricht erteilt und es auch nicht absehbar ist, dass dies zukünftig der Fall sein wird. Da an der Musikschule Schlagzeugunterricht von einem anderen Musiklehrer erteilt wird, ist derzeit auch kein Bedarf gegeben, dass die Bf. Schlagzeugunterricht erteilt. Aus diesen Gründen fallen diese Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unter die Kosten der Lebensführung und können steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war der Beschwerde wie in den Beschwerdevorentscheidungen lediglich im Ausmaß der beantragten Aufwendungen für den PC teilweise Folge zu geben.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 2. Juni 2015